第62卷 第2期　　北京大学学报(哲学社会科学版)　　Vol.62, No.2
2025年3月　　Journal of Peking University(Philosophy and Social Sciences)　　Mar. 2025

法 学 研 究

多元共治格局下税收保障机制的体系转型

李 慈 强

(华东政法大学 经济法学院,上海 201620)

摘　要: 税收保障是政府部门、社会组织等多元主体积极配合税务机关,参与、支持税收征管活动的总称,在维护税收征管秩序、保障税收来源、推动税收治理现代化等方面发挥着重要作用。但是,从机制的完备性来看,当前我国的税收保障存在主体权利义务配置失衡、涉税信息共享不畅、执法协助力度不足、公众参与度不够等问题,亟待进一步完善。多元共治理论倡导公私合作、平等协商与社会监督,为此税收保障机制应当明确主体定位,平衡税务机关与政府部门、财政收入与个体利益、纳税人权利与征管效益等关系,坚持税收法定原则,秉持功能适当与权责一致理念,从立法规范、执法优化、司法协助、守法促进等方面进行体系化转型,从而构建分工明确、相互配合、权责清晰、运行高效的税收共治格局。

关键词: 税收法定; 税收保障; 多元共治; 纳税人中心主义; 公私合作

中图分类号: D 922.22　　**文献标识码:** A　　**文章编号:** 1000-5919(2025)02-0165-12

保障税款及时足额入库、完成税收征管任务并非税务机关的一家之事,需要多方主体的协助与配合。如何平衡各主体在税收征管过程中的权利义务、发挥多元治理主体的积极性,成为我国税收征管改革的未来趋势。① 为了推动税收治理体系与治理能力现代化,近年来,党和国家先后出台了一系列规范性文件,旨在建立功能完备、科学规范、统一高效的税收征管制度。2021年3月,中共中央、国务院制定《关于进一步深化税收征管改革的意见》(以下简称《意见》),对依法治税尤其是深入推进精诚共治、拓展税收协同共治格局进行了系统部署。2024年7月,二十届三中全会通过的《中共中央关于进一步全面深化改革 推进中国式现代化的决定》提出"深化税收征管改革",对新时期完善税收法治建设提出了更高要求。为了提高税收征管能力和治理水平,各地积极探索税收保障立法,地方规范性文件的数量持续增多,在加强税收征管、保障税收收入、服务市场主体发展等方面发挥着重要作用。然而,当前我国的税收保障立法大部分集中在地方层面,国家层面主要以《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)为依据,立法层级较低容易导致税收保障机制的差异化发展,从而影响机制的最终效果。就实然而言,个别地区的税收保障机制滞后于实践需求,税务机关与政府部门等主体之间的执法协作水平有待提高,加之部分纳税人的参与度较低,制约了税收保障机制的实施绩效。多元共治理论注重发挥各主体之间的协同作用,强调公私合作、平等协商与社会监督。为此本文从系统论视角切入,以税收保障立法规范为分析材料,遵循"理论分析—实践检视—体系调适—制度完善"的思路,结合多元共治理论,探索优化税收保障机制的具体路径,以期对构建税收共治格局有所裨益。

一、税收保障机制的价值依循与逻辑阐述

税收保障机制是政府部门、社会组织等多元主体积极配合税务机关,参与、支持税收活动的总称,是构建税务主责、部门协作、社会协同、公众参与的税收共治格局的关键支撑。这一制度体系在我国起源

收稿日期: 2024-06-20

作者简介: 李慈强,华东政法大学经济法学院副教授。

① 参见汪虎生:《税收共治法治路径的国际比较与借鉴》,《国际税收》2022年第12期,第55页。

于 1986 年实施的《税收征收管理暂行条例》,最初仅指各方主体配合与协助税务机关的税收管理工作。随着税收征管改革的不断深化,税收保障机制已经扩展到税收管理、税务服务、涉税信息共享等方面,其参与主体逐步扩展到政府部门、社会组织、企业以及公民个人等多元主体,是提高我国税收治理体系化水平的重要环节。

(一)税收保障机制的功能价值

1. 深化税收征管改革的应有之义

传统上的税收征管活动主要依靠税务机关,且由其行政主导,呈现“命令性、威慑性”的特征,已经无法满足实践需求。申言之,既有的征管模式过度依赖税务机关,可能导致工作效率低下。从征管方式来看,其主要采取行政处罚等强制措施实施事后监管,容易加剧纳税人与税务机关之间的对立关系。经济形态的多样化发展使得纳税主体日益多元,征税对象的不确定性显著增强,经济发展的跨区域性和数字化特征对税收征管提出了更高要求。为了适应经济社会发展的新形势,税收保障机制应当立足征管改革实践,遵循多元共治理论,强化政府其他部门、社会组织的协同作用,推动传统“行政主导型”模式向“公私合作型”转变,通过提高各主体之间的协调联动性,让更多的纳税人参与到税收征管活动中来,从而缓解征纳双方的对立关系,实现税收治理的现代化转型。

2. 优化税收营商环境的关键举措

良好的营商环境是增强市场主体活力、促进经济健康发展的有力保障。① 税收作为影响营商环境的关键要素,在减轻市场主体负担、提升改革获得感等方面发挥着重要作用。随着新业态、新产业的不断发展,实践中税源分布更为隐蔽,涉税信息收集以及税务执法面临更大挑战,如何高效便利地完成税收征管成为新时期税收征管改革和法治建设的重要内容。税收保障机制强调政府部门、社会组织等多元主体之间的协调配合,对于简化办税流程、提高税收征管精准度和便利度具有积极意义。为了构建稳定、透明、可预期的营商环境,需要以便利纳税人为目标,进一步完善税收保障机制,通过发挥多元主体的治理作用,切实回应市场主体诉求,降低制度性交易成本。

3. 维护纳税人合法权益的有效手段

受国库中心主义传统理念影响,实践中部分税务人员尚未实现从监督管理向服务纳税人的理念转变,存在“重税收征管、轻权益保护”的现象,例如要求纳税人反复报送涉税信息、征管程序繁琐复杂等,侵害了纳税人的合法权益。② 究其原因,当前我国的税收征管仍然以税务机关为主导,未能发挥其他主体的协同作用。税收保障机制以纳税人中心理念为指导,强调尊重纳税人的主体地位,通过跨部门、跨领域的征管互动、信息互享、执法互助,能够有效规范税收征管行为、提高税务服务水平、降低执法成本,是维护纳税人合法权益的重要手段,因此有必要对其进行优化与完善。

(二)税收保障机制的逻辑递进

1. 依法征税:保障征税权力规范运行

规范税收征管行为是税收保障机制运行的要务之一,应当严格遵循税收法定原则,推动征税权力在法治框架下规范行使。一方面,税收的本质决定了依法征税是税收保障机制的重要前提。税收蕴含着“取之于民、用之于民、造福于民”的价值目标,税收征管行为必须严格遵循法律规定,以确保税收的公平和正义。税收保障机制是确保税收征管活动正常运行的制度集合,必须具有明确的规范依据,只有这样才能实现各主体权责分明、各项保障活动有序进行。另一方面,依法征税是税收保障机制发挥作用的先决条件。只有在合法性基础充足的前提下,税收保障机制才能有效约束多元主体的配合与协助行为,确保税收发挥在国家治理中的基础性、支柱性、保障性作用,促进经济社会发展。

① 参见许多奇:《纳税营商环境优化与税收法治化变革》,《法学家》2022 年第 3 期,第 125 页。

② 参见张守文:《税收法治现代化:路径、原则与方向》,《国际税收》2024 年第 11 期,第 8 页。

2. 应收尽收: 确保税源管理全面覆盖

保证税款及时足额入库是税收征管的直接目的,也是税收保障机制的应然目标。税收保障机制将税收参与主体从一元转为多元,有助于提高征管效率,实现税源的全面管理。历史上我国曾采取以税户分工管理为基础的税务专管员制度,该模式基于传统人工开展征管活动,行政成本较高且效率低下,逐步被征、管、查相分离的税收管理模式所取代。随着信息化水平的不断提高,实践中税收征管的重心转向"以票控税""以数治税",工作效率大幅提高,但是税务机关主导的征管模式仍未改变,遗漏税源、管理质量不高等情形时有发生。为此税收保障机制可以发挥多元主体的协助作用,通过搭建涉税信息共享平台,提高税源管理的范围与质量。同时,在科学安排多元主体的职能定位、责任分工基础上,税收保障机制可以确保政府部门、社会组织等主体依法履行自身职能,推动各项税收征管活动顺利开展,最终形成税源管理全面覆盖的共治合力。

3. 高效便利: 协同提高税收征管效率

提高税收征管效率不仅是税收效率原则的本质要求,更是纳税便利理念的直接体现①。首先,随着税收形势的变化和征管规模的扩大,基层税务机关的业务量和工作量持续上升,税收征管效率遭到严峻考验。为此各地先后出台税收保障机制的规范性文件,通过明确多元主体的职责范围,加强涉税信息共享,减轻基层税务机关的工作压力,切实提高了税收征管效率。其次,实践中纳税人"多次找、多头跑",行政审批环节过多、重复受理等问题仍然存在,给纳税人办税带来了极大不便。税收保障机制对各部门综合治税、协税护税以及提供各类涉税信息的职责作出明确规定,从而解决以往各个部门之间职责不清、配合不力等问题,通过信息共享实现综合治税目标。对此应当以推动税收征管高效便利为目标,从明确各主体权利义务、强化涉税信息共享等方面完善税收保障机制,从而为纳税人办税提供实质便利。

二、税收保障机制的实践演进与问题检视

为了实现税收征管的高效便利,我国围绕税收保障机制展开了实践探索,虽然各类单行税法已经对保障主体、协助责任等进行了制度设计,但是其大部分属于概括性规定,难以在具体税收征管工作中得到贯彻落实。此外,各地先后推进地方税收保障立法,在涉税信息共享、部门协同配合等方面积累了丰富的实践经验,但是审慎地看,我国的税收保障机制在立法模式、主体权责设计、税务执法协作等方面仍有提升空间,亟待进一步完善。

(一) 税收保障机制的现状考察

1. 我国税收保障机制的发展过程

从实践来看,我国的税收征管制度正由人工管税向数字化、智能化升级,税收保障机制也经历了从"从无到有""由简至繁"再到"逐步完善"的优化过程,不断适应经济社会发展,形成了较为成熟的框架体系,为推动税收征管高效运行提供了坚实的制度支撑。

第一阶段是"摸索前进"时期,这一时期我国在社会主义市场经济起步的背景下,逐步探索建立税收保障机制。此后 1992 年《税收征管法》对税收协助行为进行了明确规定,2001 年《税收征管法》及其《实施细则》将税务检查协助行为界定为法定义务,并增加了信息共享的规定,便利了涉税信息的收集与管理。在地方层面,山东率先开展地方税收保障机制的立法探索,于 2003 年以政府规章的形式制定了相应的税收保障办法,明确政府部门、社会组织等主体参与税收管控、协助、监督等具体要求。但囿于处在初步探索时期,税收保障的概念界定不明、立法结构粗糙、权责配置混乱等问题较为突出,导致税收保障工作落实效果不佳,亟待完善与调整。

---

① 参见单飞跃:《纳税便利原则研究》,《中国法学》2019 年第 1 期,第 166 页。

第二阶段是“模式打造”时期,这一时期各地在山东基础上陆续制定税收保障办法,以应对税源分散、“跑冒滴漏”等税收问题。2009 年国家税务总局发布《关于进一步做好税收征管工作的通知》,强调通过制定地方性法规、政府规章等方式,细化政府部门的协助义务和责任,“政府主导、税务主管、部门配合、司法保障、社会参与”的综合治税体系初步成型。在此时期,山东积极保障立法层级,率先制定相应的税收保障条例,构建“总则—分则—法律责任”的立法模式,成为其他地方性立法的范本。①

第三阶段是“推广普及”时期,自 2010 年以来,各地立足实践需求,先后开展税收保障立法活动。在此期间,海南、浙江、安徽等地陆续出台税收保障机制的地方性法规,例如 2015 年《海南省税收保障条例》明确了税收保障工作规范化开展的具体路径,同时大部分地方政府部门也相继发布工作意见、管理办法等各类文件,进一步细化税收保障的具体措施。税收保障立法基本覆盖全国各地,地方税收保障立法体系初步形成。

第四阶段是“优化提质”时期,2021 年 3 月《意见》明确指出“精确执法、精细服务、精准监管、精诚共治”的税收征管改革目标。河南、山西等地陆续开展税收保障立法的修订工作,为保障地方财政收入稳定奠定坚实基础。此外,国家税务总局 2024 年制定《互联网平台企业涉税信息报送规定(征求意见稿)》,明确互联网平台的税收协助义务,进一步细化涉税信息的报送主体、内容、方式、频次等要求,填补了税收保障机制在企业协助方面的规范空缺。至此,以涉税信息共享、税务服务、执法协助、公众参与为主要内容的税收保障立法模式正式建立,并持续优化与完善。

2. 税收保障机制的核心特征

(1) 提高立法层级增强机制实施效果

地方立法通过法定程序将治理实践转化为具有普遍约束力的制度规范,从而激发治理主体的积极性、主动性、创造性。② 具体到税收保障机制领域,早期各地大多采取地方政府规章的形式展开立法探索,通过建立涉税信息共享、行政内部制约与监督管理等制度,规范地方税收征管行为。但是由于政府规章的强制力不够,各地尝试提高立法层级,强化立法对于实践的引领作用。例如江西在 2014 年制定了税收保障办法,从协助主体、信息交换、执法配合等方面作出明确规定,为了增强立法权威性,该地于 2016 年将其上升为保障条例,明确列举各部门的涉税协助义务,并规定了相应的法律责任,夯实税收保障机制的合法性基础。

(2) 积极回应税收征管的实践诉求

从实施效果来看,税收保障机制尤其注重回应税收征管实践诉求。首先,为了协调各主体之间的税收征管职能范围,各地通过制定税收保障立法,明确政府部门等主体的职责,例如安徽以政府规章的形式专章规定征管协同,明确财政、公安等部门在税收保障工作中的职责。其次,回应税收征管数字化升级的时代需求。随着现代信息技术的发展,“以数治税”成为税收征管的新样态。③ 为了加快推进智能税务建设,重庆以政府规章的形式规定政府各部门应当运用现代信息技术优化服务流程,为纳税人提供便利。再次,随着全国统一大市场建设的不断推进,纳税人跨区域经营活动愈发活跃,对税务执法一致性的需求随之增加。为进一步消除区域间税收政策执行差异,上海制定税收保障的政府规章,提出推进长三角区域执法标准统一和税务服务一体化,为加强税收征管跨区域协作提供了保障。此外,当前社会保障费、非税收入的征收已经被纳入税务机关的职能范围,进一步完善税收保障机制、加强多元主体之间的协调联动将成为新时期税收征管改革的必然趋势。

---

① 参见邓崃:《地方税收保障:制度实践与政策建议》,《江汉学术》2014 年第 6 期,第 84 页。

② 参见李少文:《中央和地方关系视角下地方立法权扩容的治理效能》,《法学论坛》2024 年第 2 期,第 131 页。

③ 参见周志波、张小芳:《以数治税:税收治理现代化的技术逻辑》,《上海交通大学学报(哲学社会科学版)》2024 年第 7 期,第 95 页。

(3) 强化行政机关之间的协作管理

从地方税收保障立法实践来看,强化行政部门之间协作管理是主流趋势。首先,各地建立部门间涉税信息共享机制,促进涉税信息共享。例如山东、江苏、湖南等地先后规定税务机关和政府部门之间应建立信息共享制度,搭建地方税收征管信息交换平台。其次,地方明确各部门的联动监管责任,增强税收监管协同性。例如青岛制定地方性法规,明确协助征税的责任单位、内容及措施,以解决责任不清、配合不紧、落实不力等问题。最后,持续扩大跨部门协作的主体和范围,形成综合治税的合力。现有地方税收保障立法将跨部门协作的主体从传统部门逐步扩展到自然资源、科技、金融监管等部门,协作内容也从简单的"涉税信息传递"和笼统的"协助税务机关做好税收征管工作",扩展到具体的"与税务机关共建信息共享平台""协助税务机关落实各项税收优惠政策""配合税务机关做好纳税人识别"等措施。

(二) 税收保障机制的实践隐忧

1. 税收保障立法设计不尽合理

(1) "重差异立法",存在违反税收法定原则之嫌

当前我国税收保障机制立法的主体繁多、规范层次不一,且上位法依据不充分,存在违反税收法定原则之嫌。从立法主体来看,我国税收保障立法主体主要包括全国人大、省(区、市) 人大及各级政府等,"法出多门"现象较为明显,而且现行《税收征收管理法》与《实施细则》并未授权地方人大或政府制定具体规定的权力,地方税收保障机制立法的合法性存疑。从规范层级来看,地方省市、区县制定了大量具有政策取向的规范性文件,立法层级较低且"立法政策化"倾向较为明显,①为此各地纷纷采取提高立法层级的方式试图增加立法的权威性。但是在具体的立法实践中,立法重复的现象时有发生,个别地区甚至以地方政策文件为依据,难以为税收保障立法提供充分指导。从规范衔接角度来看,我国税收保障条款散落在《税收征收管理法》《环境保护税法》等单行税法甚至地方性规范性文件当中,体系割裂、标准不一、机制不健全等问题较为明显,容易导致跨区域征税和税收政策执行缺乏统一尺度,影响税收征管的质效。

(2) "重权责立法",各主体间权利义务配置失衡

税法直面经济生活复杂多变,交易形式层出不穷以及创新发展的实践,②为了提高针对性,长期以来我国的税法往往通过单行立法的方式应对实践需求,行政主导较为明显。③ 从立法目的来看,税收保障立法通常会将"保障税收收入"作为立法的首要宗旨,但是如何激发社会协同共治活力,是税收保障立法更加需要关注的实践问题,缺乏这一关键容易导致税收保障主体间的权利义务分配失去规范依据。④ 从内容来看,现有税收保障立法普遍存在"重义务、轻权利"的特征,⑤例如有的税收保障立法通篇采用命令性规范,按照"义务主体+行为模式"的逻辑展开条款设计,不符合权利与义务对等原则。从法律后果来看,立法者更倾向于采取行政处分等方式进行法律后果的条款设计。惩戒性法律后果虽然具有较强的威慑性,但同时也会弱化税收保障参与主体的协助积极性。相较而言,激励型法律后果更能够增强协助主体的角色认同,从而更好实现立法的预期效果。⑥

(3) "重税收征管",纳税人权益保护未得到有效重视

当前我国的税收保障立法尚未改变"重监督管理"的倾向,纳税人权益保护的重视力度有待加强。

---

① 参见毕可军:《设区的市立法权设置存在的问题及应对之策》,《贵州社会科学》2017 年第 11 期,第 85 页。

② 参见滕祥志:《税法行政解释的中国实践与法律规制》,《北方法学》2017 年第 6 期,第 62 页。

③ 参见蒋悟真:《税法典制定的时机、难点与路径》,《法学杂志》2023 年第 1 期,第 17 页。

④ 参见董碧娟:《税收现代化离不开协同共治》,《经济日报》2020 年 1 月 21 日,第 3 版。

⑤ 参见翁武耀:《论我国纳税人权利保护法的制定》,《财经法学》2018 年第 3 期,第 74 页。

⑥ 参见丰霏:《法律治理中的激励模式》,《法制与社会发展》2012 年第 2 期,第 151 页。

在实体法层面,大多数地区将立法目的聚焦于税收征管,仅有浙江、江苏等地明确将“保护纳税人合法权益”纳入立法目的条款,但是其多置于保障财政收入等立法目的之后,未能突出其重要性。而且一些地方立法并未围绕纳税人权益保护展开制度设计,缺少相应制度支撑,架空了纳税人权益。此外对于侵害纳税人隐私权或其他合法权益的行为,个别税收保障立法没有建立社会监督和责任追究机制,无法有效约束权力的行使。在程序法层面,地方立法进行了多样化的制度设计,例如严格约束税务机关行政处罚的自由裁量权、明确税务检查程序等。但是税收保障程序仍未充分体现对于纳税人权益的保护,比如涉税信息查询的权限、方式、跟踪管理等服务不健全,容易引发纳税人隐私信息泄露风险。新时期的税收法治建设要求程序与实体之间的协调统一,充分发挥税法保护私人财产权、保障人民主权、全面促进人权等功能,①这在税收保障立法过程中也应得到应有重视。

2. 税收保障执法体系有待加强

《意见》明确指出“加强税务执法协同”,更好服务国家区域协调发展战略。从实践来看,我国的税收保障执法体系仍然存在政策执行口径不一、地区本位主义尚未消除等问题,不利于税收征管的高效开展。一方面,由于缺乏明确的税务执法协作规定,全国统一的涉税执法协作平台仍处于建设过程中,导致税务机关与公安、海关等主体之间的协作并不紧密,仍然呈现各自为战的特征。另一方面,尽管我国出台了一系列关于涉税信息共享的规范文件,但是其中的涉税信息披露义务规定尚不完善,②涉税信息保护力度也仍有待加强③。此外,新型行为带来的涉税问题层出不穷,部分地区从对本地有利角度出发解读立法,容易造成政策执行口径不一,给跨区域税务执法带来难题。

3. 税收保障司法协作水平不高

司法协助是确保税法有效实施、保障税收收入稳定增长的关键力量,更是税收保障机制落实的重要环节。然而,目前我国的涉税司法协助机制尚未健全,税务机关在征收过程中常常由于缺乏司法部门的有效支持而面临税款流失的风险。一方面,税务机关与司法部门的协调联动不够紧密,信息不对称、职权模糊不清等问题仍然存在,加之涉税信息获取成本大、司法协作缺乏规范指引,容易导致税务机关无法及时知悉涉税案件的具体信息,④影响案件的受理与办结。另一方面,司法执行尺度不一,财产查询、冻结、划拨等执行活动的协作标准、操作流程、资料提供等存在差异,人员、机构及其他方面的配合与支持未能实现同步,导致税务司法事项执行难、进度慢,不利于税收征管工作的有效开展。

4. 税收保障社会参与度不足

社会参与度不足是我国税收保障机制完善所面临的重要问题,其主要表现在公众监督意识薄弱与参与激励机制缺位等方面。申言之,由于社会公众对于税法的了解不够深入,导致其监督意识相对薄弱,难以有效参与到税收征管过程中来。在此情况下,公众无法有效识别税法违法行为,更难以有效地向税务机关等部门反馈诉求,阻碍了社会监督力量的发挥。而且我国关于社会参与税收治理的渠道尚未畅通,目前仅有广西、吉林等省市在税收保障机制立法中明确规定了“社会参与”或“公众参与”制度,其他地区多采取倡导性条款,导致公众缺乏参与税收治理的具体方式。同时,现有税收保障机制关于社会参与的激励手段单一,局限于精神表彰、信用积分等方式,未能建立声誉促进和物质奖励相结合的激励制度。此外,税收保障社会参与度不足还体现在隐私保护力度不够等方面,进一步降低了公众参与的意愿,阻碍了多元共治格局的形成。

---

① 参见邓伟:《法典化背景下税收法定的理论审思与规范表达》,《财经法学》2023年第6期,第80、81页。
② 参见叶姗:《应税事实认定的权义构造》,《政治与法律》2022年第5期,第35页。
③ 参见闫海:《论纳税人信息权、税务信息管理权及其平衡术》,《中国政法大学学报》2019年第6期,第181页。
④ 参见王婷婷:《地方税收保障立法的衍生逻辑、问题检视与完善路径》,《法学》2023年11期,第184页。

三、税收保障机制的应然定位与利益平衡

机制是指各组织或部门相互作用与关联的过程,与“制度”相比,“机制”注重流程优化、信息共享、风险共治等动态治理模式,更强调要素之间的协调与配合。随着税收环境的日益复杂,税收征管难度显著增加,过度依赖刚性制度可能影响多元主体之间的协同性。“治理”意味着拥有共同目标的利益相关者采取合作、协商并开展联合行动的过程,因而完善税收保障机制是推进税收治理现代化、更好发挥税收基础性作用的有效路径。

(一) 多元共治: 税收保障机制的体系核心

1. 主体要素: 税收保障机制的职能定位

进入经济高质量发展阶段,税收征管呈现多领域交叉的特点,单一主体的治理方式已经难以满足现代化治理的要求,为此需要探索多方主体共同参与税收治理的新模式。多元共治并非各方主体力量的简单汇集,而是在明确职能定位的基础上展开协作和配合,这要求各主体必须明确自身角色定位,在各自职能范围内发挥作用,全面提升共治理念,形成“共享 + 协同”的共治机制。① 具体而言,立法机关负责制定各层级税法,为实践提供指导。政府部门承担协助与配合、落实立法规定的基本责任,②负责为税务机关提供涉税线索、进行信息共享等。中介机构、行业协会等社会组织需要积极发挥桥梁作用,帮助纳税人解读税务政策,切实反映纳税人的利益诉求,便于税收政策的宣传和普及。纳税人除了依法纳税之外,还可以利用现代信息沟通渠道,发挥社会监督作用,及时纠正公安、金融等部门在税收保障工作过程中的偏差,通过分工合作、资源整合、信息共享,形成优势互补、风险共担的税收保障模式。

2. 制度支撑: 税收保障机制的权责分配

多元共治蕴含着法治、协商和自治的理念,③要求社会各主体通过合作、对话、沟通,依法对税收事务进行管理和协助。主体的多元性决定了治理实践中权责边界的模糊性,由于各主体在资源、能力等方面存在差距,因此需要建立体系化的税收保障机制实现多主体间的权责统一。首先,立法作为实践的依据,应当充分发挥引领作用,明确政府部门和其他主体的职权与责任,为税收多元共治提供法律保障。其次,优化税收协助制度设计,引入权责清单机制,细化各部门在税收工作中的协助义务。最后,完善税务服务机制,保障税收工作有效落实。多元共治体系并非垂直管理模式,而是通过多元主体平等协商落实税收保障,因此需要全面的制度设计确保多元主体之间权责清晰,实现税收管理效益的最大化。

3. 配套措施: 税收保障机制的落实要点

司法制度、行政系统、法治信仰等方面的发展状况直接影响法治的实现水平,④为此应当加强配套设施建设,增强税收保障机制的实施效果。具体而言,在传统信息传递模式下,税务机关通常采取“点对点”模式人工收集涉税信息,滞后性特征较为明显,不利于税源的全面管理。在信息化、数字化转型的社会背景下,完善税收保障机制需要充分运用互联网技术,建立统一的信息共享平台,从而及时、准确地在部门之间传递涉税信息。同时,在推动税收监管智能化转型的过程中,应当创新税收征管技术手段,借助大数据模型建立税源管理电子档案库,通过采用“人机”协作的工作模式,进一步提高涉税信息利用率。此外,税收保障机制的落实离不开健全的纳税信用体系,为此还需要明确纳税信用评价标准,根据纳税人的信用评级,分类实施相应措施,例如为纳税信用等级高的纳税人提供办税绿色通道以及贷

---

① 参见王献玲:《构建新形势下税收共治新格局》,《中国税务》2019 年第 12 期,第 37 页。

② 参见王强:《政府治理的现代视野》,北京: 中国时代经济出版社 2010 年版,第 208 页。

③ 参见王名、蔡志鸿、王春婷:《社会共治: 多元主体共同治理的实践探索与制度创新》,《中国行政管理》2014 年第 12 期,第 17 页。

④ 参见熊伟:《法治、财税与国家治理》,北京: 法律出版社 2015 年版,第 86 页。

款便利等激励性措施，同时对失信纳税人采取增加税务检查频次等惩戒手段，促使纳税人积极履行义务，保证税收征管工作的高效完成。

(二) 税收保障机制中的多元主体利益考量

税收在当代经济社会中扮演着多种角色，①其既是财政收入的主要支柱，也是宏观调控的重要杠杆。多元共治背景下优化税收保障机制需要政府部门、社会组织等主体的协同参与，因此平衡各方主体的利益成为税收保障机制高效运作的关键。

1. 维护征管秩序与保障部门利益之平衡

伴随经济环境的日益复杂，商品流通、资金往来与信息交互高度融合，涉税信息已经遍布社会治理的各个领域，税务机关难以通过单一主体完整获取涉税信息。在此背景下，税收征管不单单是税务机关的职责，税收治理的参与主体范围正逐步扩张，至今已经涵盖政府的大多数职能部门。但是，由于各部门的行政职权存在较大差异，如何兼顾税收协助义务的有效落实与各部门的职能行使，成为税收保障机制完善的关键问题。为此在税收保障机制完善过程中，首先需要通过立法调研、部门走访等方式对协助义务进行类型化梳理，避免设置不合理、不必要的协助内容，同时注重提炼税收协助的核心事项，确保协助的内容、流程、手段等符合征管实践需求。其次，结合职能关联度确定协助主体，防止协助义务与部门职责、权限不相匹配，加重协助主体负担。此外，应当落实权责一致原则，根据协助义务配置协助部门相应的权利，例如在获得税务机关许可的前提下，赋予提供涉税信息、查清课税事实等义务的协助机关依法使用涉税信息的权利。

2. 稳定财政收入与维护个体权益之协调

税收债权债务理论要求国家在确保财政收入稳定的同时，充分征询纳税人的意见，确保纳税人知晓并同意税收征管行为。“财政外部监督体现了社会公众的意志，是公共财政本性的具化。”②通过公开透明的税收政策与征管流程，让纳税人充分知悉税收征管的法律依据、计税标准与缴纳程序，不仅有助于强化征管行为的正当性，还能增强其对国家税收的信任与支持，从而提高纳税遵从。但是当前我国税收保障立法对“社会协同”以及“公众参与”的规定较少，大多数地方立法未明确规定广大纳税人的权利义务以及社会组织的具体职能，个别地区将社会协同与部门合作相混同，社会公众以及专业组织在税收治理中的角色地位缺失，侵害了纳税人个体参与税收治理的权利。为此税收保障机制应当以协调财政收入与维护个体权益为导向，③通过优化立法体系、科学设计关键制度等方式，保障纳税人参与税收治理的合法权益。

3. 保护纳税人权利与提高征管效益之统一

如何在税收征管中平衡征管效率与保障纳税人权益，贯彻纳税人权利保护原则，是税收保障机制的重点考量。“税收是文明的对价”，是公民获得、实现和增进个人权利所必须支付的成本，同时也是国家对私人财产的无偿“剥夺”和强制转移。④ 国家可以依靠强制力将私人财富划为财政收入，如果不对征税权力加以限制，容易导致征纳双方地位失衡，因此，在规范国家征管权的同时保护纳税人基本权利⑤成为税收征管改革的关键。但是也要看到，对于纳税人权利的过度保护可能影响税收征管效率，因此需要根据税收征管行为对于纳税人权益的侵害程度制定相应的保障制度，例如通过规范立法内容、优化执法协作等方

① 参见莫妮卡·班得瑞:《税法的哲学基础》，许多奇、程雪军译，北京：商务印书馆 2024 年版，第 337 页。

② 张馨:《论财政监督的公共化变革》，《财政研究》2004 年第 12 期，第 3 页。

③ 参见张富强:《论税收国家的基础》，《中国法学》2016 年第 2 期，第 167 页。

④ 参见苗连营:《税收法定视域中的地方税收立法权》，《中国法学》2016 年第 4 期，第 160 页。

⑤ 参见朱大旗、胡明:《正当程序理念下我国〈税收征收管理法〉的修改》，《中国人民大学学报》2014 年第 5 期，第 99 页。

式,既能够确保税务机关依托信息共享实现精准征管,又可以有效保护纳税人合法权益,促进良性征纳关系的形成。为此税收保障机制应当明确保障纳税人各类基本权利的具体措施,为政府部门、社会组织等主体提供明确的行为规范,从而减少税收征管活动对于纳税人权益的侵害,有效提升征管效率。

四、税收保障机制的体系修正与完善进路

税法作为经济法具有政府主导之共性,但是传统的“行政主导主义”已经不适应税收征管实践现状,继续沿用会降低多元治理主体的积极性,①影响税收征管工作的质效。为此税收保障机制应当遵循税收共治理念,贯彻落实税收法定原则,强化对纳税人的权利保护,通过对既有税收保障机制进行体系化修正,将有助于税收共治格局的实现。

(一) 税收保障机制的体系转型

体系转型是破解传统治理路径依赖、释放制度效能的关键。作为税收征管改革的重要组成部分,税收保障机制能够推动税收治理从单方主导向多元共治转型升级,激活社会组织、公众等主体的积极作用,是深化拓展税收共治格局的制度支撑。

1. 明确主体: 以税收法定为核心加强多元共治

税收共治作为构建税收保障机制的根本目标,其核心在于通过立法明确多元主体的参与形式、协作方式、法律责任等要素,合理配置征管权力,保证各主体分工明确,相互配合,实现既定的税收目标。为构建共建共治共享的税收治理格局、提高我国税收治理体系化水平,应当坚持税收法定原则,以税务机关为主导,协同政府部门等其他行政机关,紧密联系涉税中介机构、行业协会等社会组织,鼓励纳税人参与税收治理,通过有效整合多方力量,维护税收征管秩序,营造诚信纳税、全力协税、齐心护税的良好氛围,最大程度提升税收治理的效能。

2. 目标定位: 兼顾征管效率与纳税人权益保护

国家征税权力与纳税人权利之间的博弈是税法领域的永恒主题,②税收保障机制应当高度重视“纳税人利益和国家税收利益之间的平衡”。③ 为此需要秉持纳税人中心主义,从赋权、程序、争议解决等方面构建立体化的税收保障法律体系。首先,应当强化税收保障活动的规范化管理,审慎使用税收保全和强制执行程序,防止纳税人的合法权益受到侵犯。其次,健全税收保障监督机制,在行政机关内部自我监督的基础上,发挥社会公众的监督作用,严格约束行政自由裁量权。最后,搭建税收保障行政主体和纳税人之间的沟通平台,通过平等协商充分听取纳税人诉求,有效提高纳税遵从。

3. 制度安排: 遵循功能适当与权责一致理念

当前我国税收保障机制的落实主要依靠部门间的合作,因此如何协调部门间的权责关系,激活各主体在税收共治中的角色属性,是税收保障机制需要关注的重点。权责一致理念要求政府部门等主体所承担的责任和义务与其拥有的权力相匹配。④ 实践中不同的行政主体承担着各自的职责,“有权必有责、权责相一致”能够避免行政职责或行政任务的不当转嫁,防范职责重叠或监管空白等风险。为了落实功能适当理念、协调主体之间的权责关系,首先应当考虑其他政府部门在税收征管过程中应有的职责,根据其职能匹配最为合适的协作主体,避免税务机关在设定协作事宜时将自身承担的职责转嫁给其他行政机关; 其次,充分征求其他政府部门的意见,不能强行给其他机关增加额外的负担,保证责任负担

---

① 参见史际春:《论“税收法定”与政府主导》,史际春主编:《人大法律评论》,北京: 法律出版社 2018 年版,第 306 页。

② 参见黎江虹:《中国纳税人权利研究》,北京: 中国检察出版社 2010 年版,第 110 页。

③ 龚伟:《税法中的利益及其平衡机制研究》,北京: 中国法制出版社 2016 年版,第 58 页。

④ 参见麻宝斌、郭蕊:《权责一致与权责背离: 在理论与现实之间》,《政治学研究》2010 年第 1 期,第 72 页。

与权力赋予相一致;最后,在部门合作中,应当根据实际税收事项配置相应的责任,以此确保税收保障职责的有效落实。

(二)立法规范:以操作性为基准规范立法设计

为回应税收保障机制立法中顶层设计不足、操作性不强等问题,中央与地方应当统筹分配立法权限,明确统一的立法模式,合理规划立法内容,以解决税收保障的实践难题。一方面,建议在《税收征管法》及其《实施细则》等基础性法律中进行原则性规定,明确立法基准与模式,为地方税收保障机制立法提供指引。同时通过授予地方立法权限,允许各地立足征管实践展开制度创新,为应对发展问题预留调整空间。另一方面,地方税收保障机制立法应当以操作性为基准,充分结合当地发展现状,针对不同的税收保障机制主体分设章节予以规范,通过地方的不断探索,增强立法的操作性。具体而言,应当延续以职能为分类标准的章节设计,推动政府部门等主体更加规范化、精细化履职。为凝聚社会组织的参与合力,除了规范涉税专业服务机构的服务行为外,还应当发挥行业协会、商会等主体在诉求收集、政策宣传和纳税人权益保护中的积极作用。为提高纳税人参与税收治理的积极性,还需要在立法中明确保护纳税人合法权益的规范目的,畅通纳税人权利救济的渠道和路径,为纳税人权益保护提供制度支撑,从而充分体现民主法治和人权的价值取向。①

(三)执法优化:以服务为核心顺应征管现代化需求

"优质便捷的服务体系"是顺应经济社会转型趋势、紧跟政府"放管服"改革方向、积极转变自身职能的需要,②同时也是"以人民为中心"的思想在税收征管领域的集中体现。优化执法方式是税收保障机制得以运行的关键环节,③其要求税务机关、政府部门等税收保障主体注重执法的规范性与科学性,保障纳税人的合法权益,推动传统管理型执法向服务型执法转变。④ 为此在执法过程中各税收保障主体应当倾听并积极回应纳税人的合法诉求,以优质高效智能税务服务为目标,通过深化税收领域"放管服"改革、开展"便民办税春风行动"、精简优惠政策办理流程等方式,不断提升服务质效,为纳税人提供多样化、个性化的税务服务。此外,还应当创新税务执法方式,构建"信用+风险"新型动态监管机制,对不同信用等级的纳税人实施差异化管理,综合运用说服教育、约谈警示等手段,实现税务执法的宽严相济,有效提高纳税人满意度。

(四)司法协助:围绕涉税信息加强司法与征管配合

司法机关作为协助涉税案件侦办的重要力量,能否及时、准确、无误地共享涉税信息,成为健全税收保障司法协助的关键。为此有必要构建"税务机关+法院+检察院"深度协作机制,建立涉税信息共享平台,从而强化税收征管的司法保障,全面打击涉税违法犯罪行为。一方面,完善并推广"法税联动"协同机制,探索建立法院与税务机关沟通协作、信息共享的常态化工作模式,定期开展涉税业务交流,统一办案口径。另一方面,深化税检合作机制,强化税检机关信息共享、业务配合,联合打击涉税犯罪,合力维护税收征管秩序。只有汇聚税务机关与司法机关的合力,打破部门间的信息壁垒,才能有效提高税收征管与涉税案件办理的质量,降低税款流失的风险。

(五)守法促进:立足权益保护赋予社会主体参与权利

公众参与是社会治理的重要组成部分,⑤在完善税收保障机制的过程中,必须强化社会公众参与

---

① 参见陈晴:《以权利制约权力:纳税人诉讼制度研究》,北京:法律出版社2015年版,第37页。

② 参见郑浩生、陈嘉雄、梁健莹:《"放管服"改革背景下纳税服务实践经验及优化对策》,《地方财政研究》2024年第2期,第79页。

③ 参见杨志强:《新形势下全面推进税收法治建设研究》,《中国政法大学学报》2015年第6期,第16页。

④ 参见王秀芝:《税收能力提升的必由之路:税收征管现代化建设》,《中国人民大学学报》2015年第6期,第31页。

⑤ 参见张婉苏:《从税收法定到税收法治的实践进阶》,《法学研究》2023年第1期,第171页。

权,发挥其对税收法治的推动作用。一方面,应当健全民意反映渠道,广泛倾听民众的利益诉求,增强税收保障机制立法的科学性和民主性; 另一方面,应当确保立法程序的公开透明,发挥社会主体的监督权,提高公众对税收保障立法的参与度、认可度,保障相关政策的有效执行。详言之,为保障纳税人参与权利的实现,应当及时公开税收保障政策、征管流程等信息,畅通问题反馈渠道,确保社会公众能够即时获取信息、反映问题。同时强化监督结果的运用,明确政府机关的反馈处理程序与时限,确保问题能够得到快速处理,并及时公开处理结果。此外,完善纳税人的权益保障措施也是税收保障机制中不可或缺的一环。税务机关、政府部门等主体应当以税收法定原则为依托,严格依照法定权限和程序进行税收征管,①防止对纳税人合法权益的不法侵害。

(六) 探索税收保障机制的配套措施

1. 拟定税收保障权责清单

“清单中的法治以简取效、放权聚力、实施求信,使法律更具体、明晰、现实,确保其实施”,②制定税收保障权责清单的目标在于明确各主体的征管权责。为了构建分工明确、相互配合、权责清晰的税收保障机制,建议由国务院制定统一的权责清单,为地方税收保障工作提供方向指引。在规范内容上,应当对制定原则、更新机制及执行监督等作出明确规定,通过建立涉税信息报送清单等制度,确保各主体在税收征管实践中保持一致性和协调性。同时还要充分考虑各单行税法的具体要求,兼顾纳税人合法权益的保护,确保税收保障内容全面覆盖多元主体的相应职责,从而体现税收公平、效率和法治原则。在操作层面上,税收保障权责清单应当根据税收征管实践中的新情况、新问题及时进行动态调整,并且赋予地方自主调整权限,结合区域实际情况优化权责配置,确保清单的灵活性和适用性,进一步提升税收保障工作的实效性。

2. 规范涉税信息共享目录

为了满足税务机关的信息需求与保障纳税人合法权益,需要明确税务机关、纳税人与第三方在信息共享中的法律关系,从实践出发建立健全涉税信息共享目录机制。这就要求税务机关与相关部门协商确定涉税信息共享的具体内容、方式、标准等事项,以表单的方式固定并实现常态化交换。首先,应当根据信息主体、业务类型、安全等级等划分信息类别,分类确定目录的填写标准,并确保信息提供部门严格按照要求填写表单,提高目录的科学性。其次,通过使用“区块链”“电子签章”等信息化技术,实现对操作行为的实时追溯,规范目录共享程序。再次,可以搭建联席会议等制度化平台完善反馈机制,通过将信息使用实效、数据采集偏差等反馈给信息提供部门,便于对目录内容进行及时调整。最后,建立健全年度常规调整、重大事项专项调整相结合的动态机制,根据税收征管的实践需求及时更新并公示信息目录,提高信息共享的社会接受度。此外,信息交换过程中应当高度注重数据安全问题,避免涉税信息泄露,保障纳税人的信息安全。

3. 建立社会主体参与激励机制

社会公众作为税收保障的共治主体,通过构建并强化社会公众激励机制,能够极大地增强税收执法的公信力与透明度,维护税收的公平正义。首先,应当畅通社会公众参与税收治理的渠道,例如明确举报受理的负责机构、处理程序、反馈时限,综合运用欠税公告等制度确保公众及时获取相应信息,③从而使得社会公众能够对纳税人的纳税行为、税务机关执法行为以及政府部门的税收协助行为进行监督。此外,还需要严格遵循《税收违法行为检举管理办法》,设置公开、透明、公正的奖励标准与程序,对于提

① 参见邓力平:《落实税收法定原则与坚持依法治税的中国道路》,《东南学术》2015 年第 5 期,第 16 页。

② 张静焕:《清单式法治思维中的法律方法》,陈金钊、谢晖主编:《法律方法》,济南: 山东人民出版社 2015 年版,第 186 页。

③ 参见李慈强:《纳税人保护主义视角下欠税公告制度省思》,《法学》2024 年第 5 期,第 178 页。

供有效线索并助力查处逃税、漏税或税务机关违法征税行为的社会公众,给予物质奖励、荣誉表彰或税收减免等多种形式的激励,营造社会共同参与税收治理的良好氛围。但需要注意的是,在落实社会监督时应当加强对社会公众个人信息的保护,确保其在参与税收监督过程中不受任何形式的报复和侵害,从而提高社会公众的信心与安全感。

结　语

面对日益复杂的经济社会形势,如何培育多元治理主体、保持利益格局的平衡成为税收征管改革的重要命题。① 近年来,全球化、信息化的浪潮正推动税收征管制度持续变革,单纯依靠税务机关已经无法应对跨境交易监管、新业态税源治理、国际税收竞争加剧等新的挑战。作为确保税收征管高效运行的重要环节,我国税收保障机制已经积累了丰富的实践经验,目前正处于体系转型的关键时期,从立法、执法、司法、守法等法治建设方面审视其实践特征与主要问题,并立足税收征管实践找寻完善出路,将有助于提高机制的体系化水平。通过充分调动政府部门、社会组织等主体在税收治理过程中的积极性,构建"分工明确、相互配合、权责清晰、运行高效"的税收保障机制,对于打造税收共治格局、推动税收治理体系和治理能力的现代化具有重要意义。有鉴于此,建议在遵循多元共治理念的基础上,坚持税收法定、权责一致、纳税人权益保护等核心原则,通过中央及地方层面的立法科学设计执法协助、司法配合、守法促进等关键性制度,对于维护健康稳定的市场秩序、提高税收征管效益将大有裨益。只有切实回应新时期税收法治建设的实践需求,持续探索税收征管改革的新模式、新路径,才能发挥税收在国家治理中的基础性、支柱性、保障性作用,全面推进建设社会主义现代化国家。

The Systematic Transformation of Tax Protection Mechanism Under the Pattern of Pluralistic Co-governance

Li Ciqiang

(*School of Economic Law*, *East China University of Political Science and Law*, *Shanghai* 201620, *China*)

Abstract: Tax protection is a general term for government departments, social organizations and other entities to actively coordinate with tax authorities, participate in and support tax levy and taxation management activities, and play an important role in maintaining the order of tax levy and taxation management, ensuring tax sources, and promoting the modernization of taxation governance. Prudently speaking, however, the current tax protection mechanism in China has such problems as unbalanced allocation of the entities' rights and obligations, poor sharing of taxation-related information, insufficient support to law enforcement, and lack of public participation, which need to be further improved. The theory of pluralistic co-governance advocates public-private cooperation, equal consultation and social supervision. Therefore, the tax protection mechanism should clarify the positioning of entities, balance the relationships between tax authorities and government departments, between fiscal revenue and individual interests, and between taxpayers´ rights and the benefits from tax levy and taxation management, adhere to the statutory taxation principle, uphold the concept of consistency between appropriate functions and responsibilities, and carry out systematic transformation from the aspects of legislative normalization, law enforcement optimization, judicial assistance, and law-abidance promotion, so as to build a taxation co-governance pattern with clear division of labor, mutual coordination, clear powers and responsibilities, and high efficient operation.

Key words: statutory taxation; tax protection; pluralistic co-governance; taxpayer centrism; public-private cooperation

(责任编辑　郭昌盛)

① 参见孙健波:《税法解释研究:以利益平衡为中心》,北京:法律出版社 2007 年版,第 17 页。